

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 13620121150106

UDC_____

廈門大學

硕 士 学 位 论 文

国际税收情报交换制度的最新发展及 中国的应对

The Latest Developments of the International Tax
Information Exchange System and China's Response

沈文君

指导教师姓名: 邱冬梅 助理教授

专 业 名 称: 国 际 法 学

论文提交日期: 2015 年 4 月

论文答辩时间: 2015 年 月

学位授予日期: 2015 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2015 年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

内容摘要

国际税收情报交换是国际税收制度中的重要内容,是各国进行税务合作的主要方式之一。在 OECD 的推动下,国际社会逐步确立了以专项情报交换为基础的情报交换的国际标准。然而,随着国际逃避税行为、洗钱犯罪和恐怖主义等违法活动的日益猖獗,专项情报交换方式的弊端逐渐显现,已经难以满足国际税收情报交换的现实需要。在此背景下,国际社会开始了对自动情报交换方式的探索与推进,国际税收情报交换的标准、程序等方面发生了较大的转变。

除引言与结语外,本文共分为四章:

第一章是国际税收情报交换制度的概述。首先介绍了国际税收情报交换的主要方式及国际税收情报交换的重要意义;其次从 OECD 的角度出发,对以专项情报交换为基础的国际税收情报交换制度的发展历程进行了梳理,着重介绍了税收透明度与情报交换的国际标准的形成。

第二章是对国际税收情报交换制度最新进展的介绍。首先介绍了美国 FATCA 的主要内容和引发的反响;其次列举了欧洲在推进自动情报交换方面的举措;最后简单阐述了 OECD 关于自动情报交换的三个报告。这一系列进展预示着自动情报交换时代的到来。

第三章中分析了自动情报交换方式与银行秘密制度和纳税人权利保护问题的冲突与协调。首先比较了专项情报交换与自动情报交换对银行秘密制度不同程度的冲击;其次指出了目前国际税收情报交换制度中纳税人权利保护的不足之处以及通过国内法进行完善的路径选择。

第四章是我国税收情报交换制度的现状与完善。首先对我国税收情报交换制度的发展历程进行了梳理,剖析了目前国内法律规定和实施程序的缺陷;其次解读了我国目前亟待完善税收情报交换制度的国内和国际两方面的需求;最后对我国的情报交换制度提出了相应的完善意见。

关键词: 情报交换; 银行秘密; 权利保护

ABSTRACT

International tax information exchange is an important part of international tax system and one of the main methods of international tax cooperation. Driven by OECD, international community has gradually established the international criteria for the information exchange based on exchange of information on request. Whereas, as the international tax evasion, money laundry and terrorism gradually prevail, the exchange of information on request gradually shows its disadvantages and fails to meet the demand of international tax information exchange.

Under this background, international community has begun a research in terms of the automatic exchange of information and explore ways forward, the standard procedure of international tax information exchange have changed dramatically.

The thesis is composed of four chapters apart from introduction and conclusion.

Chapter 1 is a brief introduction of the system of international tax information exchange. It firstly introduces the main methods and significance of international tax information exchange. Then it combs the developing history of the system of international tax information exchange based on exchange of information on request from the perspective of OECD, and introduces the changes of relevant laws.

Chapter 2 introduces the latest progress of the system of international tax information exchange. Firstly, it introduces the main content of FATCA of US and its response. Secondly, it enumerates the measures taken by Europe in promoting automatic exchange of information. Lastly, it briefly describes the three reports related to automatic exchange of information of OECD. The series of progress indicate the coming of the age of automatic exchange of information.

Chapter 3 analyzes the conflicts and coordination between automatic exchange of information and bank secrecy system as well as protection of the rights of taxpayers. It compares the impacts on bank secrecy system between exchange of information on request and automatic exchange of information; then it points the

shortness in the protection of the rights of taxpayers in current system of international tax information exchange and the way to improve it through domestic law.

Chapter 4 describes the current situation and improvement of the system of tax information exchange in our country. Firstly, it combs the developing history of the system of tax information exchange in our country and analyzes the defects in laws and procedures. Secondly, it explains the domestic and international needs of current system of tax information exchange in our country. Lastly, it provides some suggestions to improve the system of tax information exchange in our country.

Key Words: Information exchange; Bank secrecy; Protection of rights

缩略语表（Abbreviations）

缩略语	中文全称
OECD	经济合作与发展组织
G20	20 国集团
FATCA	《海外账户税收遵从法案》
IRS	美国联邦税务局
AEOI	自动情报交换

目 录

引 言.....	1
第一章 国际税收情报交换制度概述.....	2
第一节 国际税收情报交换的方式和作用.....	2
一、国际税收情报交换的主要方式.....	2
二、国际税收情报交换制度的重要意义.....	3
第二节 国际税收情报交换制度的发展历程.....	4
一、OECD 关于情报交换的两个范本.....	5
二、OECD 情报交换手册.....	6
三、全球税收论坛.....	6
四、《多边税收征管互助公约》.....	7
五、国际税收情报交换发展历程的总结.....	7
第二章 国际税收情报交换制度的最新进展.....	9
第一节 美国的《海外账户税收遵从法案》.....	9
一、《海外账户税收遵从法案》适用的主体.....	9
二、《海外账户税收遵从法案》报告义务的内容.....	10
三、外国机构对《海外账户税收遵从法案》的回应.....	10
四、《海外账户税收遵从法案》评析.....	11
第二节 欧洲自动情报交换的进展.....	12
一、欧盟的《利息税指令》.....	12
二、瑞士的“魔方”协定.....	15
三、欧盟的《行政合作指令》.....	16
第三节 OECD 对自动情报交换的探索.....	17
一、OECD 对自动情报交换内涵的界定.....	17
二、OECD《税收透明度的逐步改善》的报告.....	18
三、OECD《金融账户信息自动交换标准》报告.....	19

第四节 专项情报交换与自动情报交换的比较分析	20
一、专项情报交换的不足之处	20
二、自动情报交换的比较优势	21
第三章 自动情报交换中相关问题的冲突与协调	22
第一节 自动情报交换与银行秘密	22
一、银行秘密的内涵与限制	22
二、专项情报交换方式下银行秘密制度的妥协	23
三、自动情报交换方式对银行秘密的冲击	24
四、银行秘密制度在国内法中的转变--以瑞士为例	25
五、自动情报交换与银行秘密制度的协调	26
第二节 自动情报交换与纳税人权利保护	27
一、纳税人权利保护的现状	27
二、纳税人权利保护的内涵	28
三、纳税人权利保护的完善	30
第四章 我国税收情报交换制度的现状与完善	32
第一节 我国税收情报交换制度的发展和现状	32
一、我国税收情报交换制度的发展历程	32
二、我国税收情报交换制度的现状与问题	33
第二节 完善我国税收情报交换制度的迫切需要	37
一、国内方面--加强对“走出去”企业税收征管的需要	37
二、国际方面-税收情报交换发展浪潮对我国的倒逼	38
第三节 我国税收情报交换制度的完善	39
一、税收情报交换制度立法上的完善	39
二、税收情报交换制度管理程序的完善	42
结 语	44
参考文献	45

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1 An Overview of the System of International Tax	
Information Exchange.....	2
Subchapter 1 The Main Methods and Significance of International Tax	
Information Exchange.....	2
Section 1 The Main Methods of International Tax Information Exchange.....	2
Section 2 The Significance of International Tax Information Exchange....	3
Subchapter 2 The History of the System of International Tax Information	
Exchange.....	4
Section 1 Two Models of Information Exchange by OECD.....	5
Section 2 The Manual on Information Exchange by OECD.....	6
Section 3 The Global Tax Forum.....	6
Section 4 The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax	
Matters.....	7
Section 5 The Summary of the History of the System of International Tax	
Information Exchange.....	7
Chapter 2 The Latest Progress of The System of International Tax	
Information Exchange.....	9
Subchapter 1 FATCA of US.....	9
Section 1 The Subject of FATCA.....	9
Section 2 The Conents of Due to Report of FATCA.....	10
Section 3 The Responses of Foreign Institutions to FATCA.....	10
Section 4 The Comment of FATCA.....	11
Subchapter 2 The Progress of AEOI in Europe.....	12
Section 1 The Interest Tax Directive of EU.....	12

Section 2	The Rubik Agreement of Switzerland.....	15
Section 3	The Administrative Cooperation Directive of EU.....	16
Subchapter 3	The Explore of AEOI by OECD.....	17
Section 1	OECD Define the Connotation of AEOI.....	17
Section 2	The Report of A Step Change in Tax Transparency.....	18
Section 3	The Report of Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information.....	19
Subchapter 4	Comparative Analysis of Exchange of Information on Request and AEOI.....	20
Section 1	The Insignificance of Exchange of Information on Request.....	20
Section 2	The Superiority of AEOI.....	21
Chapter 3	Conflict and Coordination of the Issues Related to AEOI.....	22
Subchapter 1	AEOI and Banking Secrecy.....	22
Section 1	The Connotation and Restrictions of Banking Secrecy.....	22
Section 2	The Compromise of Banking Secrecy.....	23
Section 3	The Attack of AEOI to Banking Secrecy.....	24
Section 4	The Change of Bank Secrecy in Domestic Law - in case of Switzerland.....	25
Section 5	The Coordination between AEOI and Bank Secrecy.....	26
Subchapter 2	AEOI and Protection of the Rights of Taxpayers.....	27
Section 1	The Status Quo of Protection of the Rights of Taxpayers.....	27
Section 2	The Connotation of Protection of the Rights of Taxpayers.....	28
Section 3	Complete Protection of the Rights of Taxpayers.....	30
Chapter 4	Status and Improvement of Tax Information Exchange System in China.....	32
Subchapter 1	Development and Status of Tax Information Exchange System.....	32

Section 1	The History of Tax Information Exchange System.....	32
Section 2	The Status and Problems of Tax Information Exchange System.....	33
Subchapter 2	Urgent Need to Complete Tax Information Exchange System.....	37
Section 1	Domestical Aspects—to Strengthen Tax Collection of the "Going Global" Corporates.....	37
Section 2	International Aspects —Forced by the wave of development.	38
Subchapter 3	Complete Tax Information Exchange System.....	39
Section 1	Complete Tax Information Exchange System on Legislation...	39
Section 2	Complete Tax Information Exchange System on Management Program.....	42
Conclusion.....		44
Bibliography.....		45

引 言

在经济全球化的背景下，跨国资本和人员的流通加剧，出现了税收信息不对称、国际税收竞争和国际逃避税等新问题，税收情报交换的重要性日益凸显，在解决这些问题时发挥着不可替代的作用。金融危机后，许多欧美国家财政吃紧，纷纷将获取财源的重点转移到居民纳税人隐匿已久的海外账户，积极开展与国际金融中心和避税地的税收情报交换，推进金融机构账户信息自动交换的进程。晚近，美国、欧盟和 OECD 都在国际税收情报交换方面取得了新的进展，美国大力推行其《海外账户税收遵从法案》，欧盟对《行政合作指令》进行了修订，OECD 发布了《金融账户信息自动交换标准》报告。这些举措将改变国际税收情报交换的现状，开创以自动情报交换方式为主的国际税收情报交换的新局面。

当前我国正在大力推进“走出去”战略，鼓励优势企业对外投资，要实现“走出去”企业的有效征管，就必须与相关国家或地区进行税收情报交换，掌握其真实可靠的所得和纳税情报。我国对国际税收情报交换制度的研究起步较晚，虽然取得了一些成果，但仍不能满足税收征管现状的需要。我国已于 2013 年 8 月签署了《多边税收征管互助公约》，但还没有确定对哪些条款作出保留。2014 年 5 月，在 OECD 发布《金融账户信息自动交换标准》报告后，我国公开做出宣言，承诺实施该标准，推动自动情报交换方式的适用。此外，我国还与美国就 FATCA 的实施开展对话，交流相关的实施细则，寻求合作解决方案。国内税收征管和国际税务合作都对我国的税收情报交换制度提出了更高的要求，在此背景下，本文拟对国际税收情报交换的最新进展进行介绍，分析我国税收情报交换法律规定的不足之处并提出相应的完善建议，以期推动我国税收情报交换制度的发展。

第一章 国际税收情报交换制度概述

在资本、技术和人员全球流动日益频繁,跨国商业活动已成为常态的背景下,国际税收已经成为一国税收的重要组成部分,国家之间的税收情报交换成为一国税务当局对跨国纳税人进行有效的税收征管,提高税收收入的重要方式之一。

第一节 国际税收情报交换的方式和作用

一、国际税收情报交换的主要方式

(一) 专项情报交换

专项情报交换,又称为应请求的情报交换(Exchange of Information on Request),是指缔约国一方的税务主管当局针对具体的税收案件向缔约国另一方提出请求,缔约国另一方根据请求提供与案件相关的税收情报。^①一般的情况是在一国税务机关对特定税收案件中的相关税收资料存有疑问,通过本国的情报资源无法获得或无法查证清楚的情况下,请求缔约国另一方协助查证相关涉税情报。专项情报交换是最典型的情报交换方式,其针对性强,有效性高,所有规定税收情报交换的文件中都规定了此种情报交换方式。

(二) 自动情报交换

自动情报交换,又称为例行情报交换(Routine Exchange of Information),是指缔约国之间依据协议约定,对于同一类型的情报,无需对方发出协查请求,定期、批量、自动地将本国在日常工作中获得的情报提供给对方。此种方式中的情报一般是指利息、股息、特许权使用费的收入情况,也包括工资薪金、退休金和财产收益的情报。^②自动情报交换是针对特定类型的情报进行的成批量交换,而并不是针对某一具体案件。一国税务机关在日常税务工作中所获得的属于自动情报交换范围内的税收情报,必须依据协议的约定,定期地提供给向缔约国另一方,

^① 廖益新,主编.国际税法[M].北京:高等教育出版社,2008.303.

^② 付慧姝.税收情报交换制度法律问题研究[M].北京:群众出版社,2011.17.

税收情报交换具有例行性。

（三）自发情报交换

自发情报交换是指缔约国一方税务机关在税务工作中获得税收情报，当其认为该情报对缔约国另一方有益或有利害关系时，主动将这些情报提供给另一方。此种方式既无需申请国提出请求，也无需相关国家之间事先达成特别协议，而是一国税务机关工作人员在税务工作中发现疑点，怀疑纳税人可能在另一国存在税收违法问题时，自发地将获取的情报提供给另一国。通过这种方式提供的税收情报具有很强的针对性，而且经过了缔约国税务工作人员的筛选，具有高效性，能为另一方税务机关所用，打击国际逃避税行为。

除以上三种情报交换方式外，国际社会中还存在着另外三种情报交换方式：其一，同期税务稽查，是指两个或多个国家的税务主管当局约定同期稽查协议，对于同一个或存在关联关系的纳税人的税收事务，都存在着共同或相关的利益时，依据协议，在同一时期内，税务主管当局在彼此辖区内独立地展开调查，相互配合并交换在此过程中取得的相关情报。^①这种方式在处理关联企业交易的问题时十分有效，但需要多个国家事先达成协议，共同关注、共同参与和多方协作。其二，境外税务调查，是指依据授权协议，经缔约国双方税务主管当局同意，一方到对方有效行使税收管辖权的区域内进行实地访问，以获取、查证税收情报。^②这种方式必须事先得到被请求国政府的允许，请求国税务主管当局的代表可以直接参与被请求国的税务调查，获得第一手资料。其三，同行业情报交换，是指缔约国双方税务主管当局共同对某一行业的运营方式、资金运作模式、价格决定方式及偷税方法等进行调查、研究和分析，并相互交换有关税收情报的行为。^③

二、国际税收情报交换制度的重要意义

（一）有利于打击国际逃避税行为

一国税务主管当局与跨国纳税人之间、不同国家的税务主管当局之间存在着信息不对称问题。纳税人往往利用各国的税制差异，在全球范围内寻找避税地，

^① 中国 2006 年《税收情报交换工作规程》第 7 条。

^② 付慧姝.税收情报交换制度法律问题研究[M].北京:群众出版社,2011.25.

^③ 同本页注①。

采用各种方式逃避纳税义务。如果仅依靠在自身管辖权内取得的情报，税务主管当局难以获得足够的证据来判定纳税人是否存在逃避税行为。税收情报交换可以加强对纳税人的监管，降低各国收集税收情报的难度，震慑跨国纳税人，使其意识到即使是在管辖国境外进行的逃避税行为也难逃追究，从而提高纳税人的纳税遵从度，减少国际逃避税行为。各国税务主管当局在情报交换的过程中加强了彼此之间的合作，加深了对税收协定条款的理解，对滥用税收协定的行为有更明确的认识，有助于防止税收协定被滥用。^①

（二）有利于保护纳税人的合法权益

国际税收协定的主要作用即为避免对纳税人的跨国所得和财产收益的双重征税，加重跨国纳税人的税收负担，与国际税收协定相关的税收情报是各国进行税收情报交换的主要内容。税收情报交换有助于查明跨国纳税人的真实所得和其所应享受的税收协定优惠，避免国际双重征税，维护纳税人的合法权益。在这种情况下，跨国纳税人与非跨国纳税人就相同所得所需缴纳的税款基本相同，这符合税收中性和税收公平原则的要求，也将影响纳税人的行为选择，促进经济的良性发展。

（三）有利于推进国际税务合作

各国参与税收情报交换的过程是不断了解其他国家相关税收立法的过程，也是不断深入理解和适用税收协定的过程。在这一过程中，各国必然会意识到本国税收立法的不足，借鉴其他国家立法中的精华之处为己所用，修改国内立法与税收协定的矛盾之处。经过这一过程，各国国内立法的差异将会逐步减少，在某些问题上的规定会日益趋同，各国之间的税务合作会更加顺畅。同时，国内的立法规定与税收协定条款的规定也会更为契合，这对税收协定的实施也会有所裨益。

第二节 国际税收情报交换制度的发展历程

税收情报交换在国际实践中通常表现为两种形式：一种是包含在双边或多边税收协定中的税收情报交换条款（the Tax Information Exchange Clause），简称

^① 廖益新,主编.国际税法[M].北京:高等教育出版社,2008.302.

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库